

Traitements des immobilisations

Traitements des immobilisations	1
Terminologies et qualifications liées aux actifs incorporels et corporels	1
Traitement des actifs immobilisés incorporels et corporels à l'inventaire.	6
Traitement des actifs immobilisés incorporels et corporels lors de leur sortie du patrimoine	12
Documentation sur les coûts d'emprunts	17
Documentation sur les coûts de démantèlement	19
Documentation cession	22
Documentation composants	22
Documentation assurances	24

Terminologies et qualifications liées aux actifs incorporels et corporels

Rubrique d'interrogation	Eléments de réponse	Précisions
<p>Qu'est-ce qu'un actif ?</p>	<p>Elément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;">3 CRITERES DE DEFINITION</p> <p style="text-align: center;">1. Actif identifiable + 2. Actif contrôlé + 3. Avantages économiques futurs</p> </div>	<ul style="list-style-type: none"> • Identifiable = <ul style="list-style-type: none"> ➔ pas de difficultés pour une immobilisation corporelle compte tenu de sa nature ; ➔ pour une immobilisation incorporelle il faut qu'elle : <ul style="list-style-type: none"> • soit séparable des activités de l'entité c-à-d susceptible d'être vendue, transférée, échangée ou louée ou, • qu'elle résulte d'un droit légal ou contractuel. • Contrôle = <ul style="list-style-type: none"> ➔ le critère juridique de la propriété n'est plus indispensable ; ➔ il suffit que l'entreprise ait la maîtrise des avantages économiques futurs et qu'elle en assume l'essentiel des risques. • Avantages économiques futurs = <ul style="list-style-type: none"> ➔ potentiel d'un actif à contribuer directement ou indirectement aux flux nets de trésorerie de l'entité. <p><i>Remarque : les biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location ne sont pas des actifs même s'ils remplissent l'ensemble des critères requis.</i></p>
<p>Qu'est-ce qu'une immobilisation corporelle ?</p>	<p>Actif physique détenu pour être utilisé au-delà de l'exercice en cours.</p>	<p>Il est utilisé :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour la production ou la fourniture de biens et services ; - à des fins de gestion interne ; - ou, il est loué à des tiers.

Rubrique d'interrogation	Eléments de réponse	Précisions
<p>Qu'est qu'une immobilisation incorporelle ?</p>	<p>Actif non monétaire sans substance physique destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.</p>	<p>Elle est sous le contrôle de l'entreprise. Elle est source d'avantages économiques futurs selon les plans établis par l'entreprise ; ces avantages profitant à l'entreprise. Son coût est mesuré de façon fiable.</p>
<p>Quand doit-on comptabiliser un actif ?</p>	<p>Outre les critères de définitions, il faut respecter simultanément les deux conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ; - le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable directement ou indirectement. <div style="text-align: center;">  <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="text-align: center;">2 CRITERES DE COMPTABILISATION</p> </div> </div>	<p>➔ Pour les avantages économiques futurs, l'entité doit démontrer qu'elle exerce un contrôle suffisant sur l'actif.</p> <p>➔ L'évaluation indirecte, c-à-d la différence entre le coût total d'acquisition et la somme des autres éléments dont le coût est connu, est notamment admise pour le fonds commercial acquis.</p> <p>➔ Les éléments non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan. Ils sont alors comptabilisés en charges</p> <p><i>Remarque : le droit fiscal fixe la règle des 500 € HT mais la réserve au matériel et à l'outillage, au matériel de bureau, au renouvellement des meubles meublants et aux logiciels acquis.</i></p>
<p>Quelles sont les charges qui peuvent être inscrites à l'actif ?</p>	<p>Les dépenses qui ne répondent pas aux critères cumulés de définition et de comptabilisation des actifs doivent être comptabilisées en charges.</p>	<p>➔ Méthode préférentielle pour la comptabilisation en charge des frais de constitution.</p> <p>➔ Nouveau traitement des droits de mutation, honoraires...</p> <p>➔ Activation possible et sous conditions au titre de la recherche des seuls frais de développement...</p> <p>➔ Disparition de certaines charges « activables » : frais d'acquisition des immobilisations, charges différées et étalées.</p>
<p>Que fait-on des dépenses ultérieures (entretien et réparation notamment) ?</p>	<p>Les dépenses qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation d'un actif (avantages économiques et évaluation fiable) sont comptabilisées en charges.</p> <p>Les critères doivent être appréciés lors de l'engagement des dépenses.</p>	<p>➔ Dépenses courantes d'entretien et de maintenance = charges</p> <p>➔ Les avantages économiques peuvent se traduire concrètement par :</p> <ul style="list-style-type: none"> - une amélioration de la performance ou, - une prolongation de la durée de vie ou, - une augmentation de la valeur de l'immobilisation. <p>➔ Un composant séparé qui n'a pas été identifié à l'origine doit l'être ultérieurement.</p>
<p>Qu'est-ce qu'un actif amortissable ?</p>	<p>C'est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable ; cette utilisation se mesurant par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif.</p> <p><i>Remarque : la durée d'utilisation doit être supérieure à 12 mois.</i></p>	<p>• Déterminable =</p> <ul style="list-style-type: none"> - utilisation limitée dans le temps du fait de critères physiques (usure...), techniques (obsolescence...) ou juridiques (durée limitée d'une protection...); - tous les actifs ne sont pas amortissables mais tous les actifs peuvent être dépréciés lorsque leur valeur actuelle est devenue inférieure à leur valeur nette comptable.

Rubrique d'interrogation	Eléments de réponse	Précisions
<p>Qu'est-ce qu'une immobilisation par composants ?</p>	<p>Il faut identifier et comptabiliser séparément les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ayant des durées ou un rythme d'utilisation différent de l'immobilisation dans son ensemble.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Distinction de la structure et de ses composants. • Deux catégories de composants : <ul style="list-style-type: none"> - 1 = les éléments destinés à être remplacés ou - 2 = les dépenses de gros entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions (ou de grandes visites). • Le composant de type 2 est facultatif et l'entreprise peut décider de constituer une provision pour gros entretien et grandes révisions. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pour la décomposition entre la structure et les composants de « type 1 », le droit fiscal prévoit différents critères non cumulatifs : <ul style="list-style-type: none"> - de valeur absolue (valeur unitaire > 500 € HT) ; - de valeur relative (valeur du composant / prix de revient fiscal de l'immobilisation \geq 15 % pour les biens meubles ou \geq 1 % pour les immeubles) ; - de volume ou encore de durée (tolérance des 20 % par exemple) ... • Pour les dépenses de gros entretien ou de grandes visites (composant ou provision), il faut qu'elles : <ul style="list-style-type: none"> - aient pour objet de vérifier le bon fonctionnement des installations ; - n'aient pas pour effet de prolonger la durée de vie de l'immobilisation au-delà de celle initialement prévue. <p><i>Remarque : la provision est recommandée notamment dans les comptes sociaux car le composant «type 2» n'est pas reconnu fiscalement en tant que tel et entraîne des retraitements lors de la détermination du résultat fiscal.</i></p>

Evaluation du coût d'entrée des immobilisations		
Biens	Coût d'entrée	Précisions
Acquis à titre onéreux	<p>Coût d'acquisition =</p> <p>Prix d'achat</p> <p>+ coûts directement attribuables</p> <p>+ coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site sur lequel l'immobilisation est située</p> <p>+ coûts d'emprunts sur option et sous conditions (voir documentation)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Prix d'achat majoré des droits de douane et des taxes non récupérables après déduction des réductions commerciales (RRR) et financières (escompte de règlement). • Coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction comme : <ul style="list-style-type: none"> ➤ coûts de rémunérations du personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation ; ➤ coût de préparation du site et les frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ; ➤ frais de livraison et de manutention initiaux ; ➤ frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ; ➤ coûts liés aux essais sous déduction des revenus nets provenant des ventes obtenues durant la mise en service ; ➤ honoraires des professionnels (architectes, géomètres, experts...); ➤ quote-part d'amortissement des matériels et outillages ayant permis de mettre le bien en état de fonctionnement... ➤ Sont exclus : <ul style="list-style-type: none"> - les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation, d'introduction d'un nouveau produit ou de relocalisation d'une affaire ; - les coûts administratifs et les autres frais généraux ; - le coût des rémunérations ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation. • Les coûts de démantèlement... doivent être compris dans le coût d'entrée. Ces coûts (inclus dans la valeur de l'actif enregistré) correspondent à la contrepartie de l'obligation figurant au passif (provision). <p><i>Remarque : en fiscalité, les coûts de démantèlement doivent faire l'objet d'un plan d'amortissement distinct calculé sur la durée réelle d'utilisation dans les comptes individuels. La provision n'est pas déductible mais compte tenu de sa comptabilisation, le résultat fiscal n'est pas affecté.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'acte sont des coûts directement attribuables incorporables au coût d'entrée ou sur option en charge de l'exercice mais uniquement dans les comptes sociaux. <p><i>Remarque : le droit fiscal accepte l'une ou l'autre des solutions (activation ou charge) si l'option retenue (irrévocable et identique entre la comptabilité et la fiscalité) a été jointe à la déclaration du 1^{er} exercice concerné.</i></p>

L'option comptable et fiscale retenue pour les droits de mutations, honoraires, commissions et frais d'actes s'applique à toutes les immobilisations. Toutefois, pour les titres, elle peut être différée.

Evaluation du coût d'entrée des immobilisations (suite)		
Biens	Coût d'entrée	Précisions
Produits par l'entreprise	<p>Coût de production =</p> <p>Coûts directs (matières consommées, main d'œuvre...)</p> <p>+ Affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables</p> <p>+ Coûts de démantèlement</p> <p>+ Coûts d'emprunts... (voir documentation)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il est fait application des mêmes règles que celles retenues : <ul style="list-style-type: none"> - pour le coût d'acquisition des immobilisations ; - pour le coût de production des stocks. • Sont par exemple inclus : les coûts indirects de production indépendamment du volume de production tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et équipements, la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles (frais de développement, logiciels...)... • Sont par exemple exclus : les frais généraux administratifs, la quote-part de charges fixes induite par la sous-activité de l'entreprise (activité réelle inférieure à l'activité normale) ou encore les amortissements dérogatoires... • Concernant les coûts d'emprunt : voir documentation.
Acquis à titre gratuit	<p>Valeur vénale c-à-d montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Enregistrement du coût d'entrée avec contrepartie en produit exceptionnel imposable fiscalement. <i>Remarque : le droit fiscal admet la valeur vénale mais sans déduction des coûts de sortie.</i> • Biens acquis à titre gratuit = biens reçus à l'issue d'une succession ou d'une donation par exemple.

Période d'incorporation des coûts =

Début → moment où la direction a pris la décision d'acquérir ou de produire l'actif en démontrant qu'il produira des avantages économiques futurs.

Fin → moment où l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction ou selon le niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial prévu.

→ **Les coûts engagés en dehors de cette période sont comptabilisés en charges.**

Traitement des actifs immobilisés incorporels et corporels à l'inventaire.

Amortissement des immobilisations		
Rubrique	Principes	Précisions et/ou aspects fiscaux
Définition	<ul style="list-style-type: none"> Répartition systématique du montant amortissable en fonction de l'utilisation de l'actif. 	<ul style="list-style-type: none"> Utilisation = consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Il existe d'autres définitions ou conceptions puisque l'amortissement est aussi une technique de renouvellement des immobilisations.
Actif amortissable	<ul style="list-style-type: none"> Actif dont l'usage est déterminable et limité dans le temps du fait : <ul style="list-style-type: none"> - de l'usure physique ; - de l'évolution technique ; - des règles juridiques (protection limitée...). 	<ul style="list-style-type: none"> Actif non amortissable = actif qui produit des avantages économiques sans limite de durée (exemples : un terrain, une marque entretenue...).
Plan d'amortissement	Principes	<ul style="list-style-type: none"> Les amortissements dérogatoires sont une opportunité fiscale et n'ont pas un caractère obligatoire. Le plan d'amortissement est un tableau prévisionnel affichant par exercice : <ul style="list-style-type: none"> - la valeur brute ; - le montant des amortissements pratiqués ; - la valeur nette comptable. La révision ou modification d'un plan d'amortissement peut résulter de plusieurs causes mais, sauf exception, elle est prospective (changement d'estimation pour le futur).
	Base et valeur résiduelle	<ul style="list-style-type: none"> Base amortissable = valeur brute – valeur résiduelle → Valeur brute = coût d'entrée ou valeur réévaluée → Valeur résiduelle = montant net des coûts de sortie (frais d'acte, coût d'enlèvement...) attendu de la cession de l'actif à la fin de son utilisation. La valeur résiduelle doit être significative (modification importante du montant des amortissements) et mesurable de façon fiable dès l'origine (catalogue de prix d'occasion) pour être prise en compte.

Amortissement des immobilisations (suite)											
Rubrique	Principes	Précisions et/ou aspects fiscaux									
Plan d'amortissement (suite)	Durée et PME	<ul style="list-style-type: none"> • Durée réelle (DR) d'utilisation probable fixée par l'entreprise en fonction de ses caractéristiques propres. • A l'exception des PME (voir ci-après), il n'y a plus de référence aux durées d'usage (DU) à la différence du droit fiscal. • Les PME (*) ont la possibilité de retenir dans les comptes individuels les durées d'usage pour les plans d'amortissement des immobilisations non décomposées. 	<ul style="list-style-type: none"> • Si DR > DU : <ul style="list-style-type: none"> - amortissement dérogatoire possible ; - pas d'application de la règle de l'amortissement minimum fiscal en l'absence d'amortissement dérogatoire sauf abus ; - amortissement dérogatoire obligatoire pour les biens soumis à des plafonnements fiscaux (ex : véhicule de tourisme). • Si DR < DU : <ul style="list-style-type: none"> - réintégration fiscale extra-comptable obligatoire de l'excédent d'amortissement comptable sauf si $DR \leq 20\%$ à DU ; - déduction extra-comptable fiscale des amortissements non déduits lors de la sortie du bien de l'actif (sauf interdiction expresse comme pour les biens somptuaires en droit fiscal tels les bateaux ou résidences de plaisance...) ou de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage de l'immobilisation. 								
	Mode	<ul style="list-style-type: none"> • Mode qui traduit le mieux la consommation des avantages économiques : <ul style="list-style-type: none"> - linéaire (mode par défaut) ; - croissant ou décroissant (unité de temps...) ; - en unité d'œuvre (kilomètres parcourus, heures de travail, pièces fabriquées...). • En cas de pluralité de critères comptables, il faut retenir la durée la plus courte. • Aucun mode (linéaire ou variable) n'est imposé comptablement mais celui-ci doit : <ul style="list-style-type: none"> - traduire la "consommation" effective du bien ; - être appliqué de façon constante et générale aux immobilisations de même nature. • L'amortissement dégressif ou exceptionnel fiscal correspond à des mesures d'aide fiscale. L'un et l'autre ne traduisent pas un rythme de consommation des avantages économiques et ne peuvent pas être retenus en tant qu'amortissement économique. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le mode linéaire reste la 1^{ère} référence fiscale en raison des dispositions du CGI (voir article 39 B commenté ci-avant) ; • Un mode variable est fiscalement admis sous 4 conditions : <ul style="list-style-type: none"> - pertinence par rapport à la dépréciation de l'immobilisation ; - précision de la dépréciation dès l'origine ; - dépréciation qui ne varie pas de façon aléatoire ; - respect de la règle de l'amortissement minimum (amortissement dérogatoire obligatoire ou réintégration extra-comptable de l'excédent par rapport au linéaire). • L'amortissement dégressif : <ul style="list-style-type: none"> - s'applique aux biens neufs (liste précise fixée par le CGI ou la doctrine fiscale) et dont la durée fiscale est \geq à 3 ans ; - est fondé sur les coefficients suivants : <table border="1"> <tr> <td>Durée</td> <td>3 ou 4 ans</td> <td>5 ou 6 ans</td> <td>> à 6 ans</td> </tr> <tr> <td>Coef</td> <td>1,25</td> <td>1,75</td> <td>2,25</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> - il doit comptablement être géré par le biais des amortissements dérogatoires y compris pour les PME. Cette règle s'applique également à l'amortissement exceptionnel fiscal (exemple : amortissement sur 12 mois des matériels destinés à économiser l'énergie). 	Durée	3 ou 4 ans	5 ou 6 ans	> à 6 ans	Coef	1,25	1,75	2,25
	Durée	3 ou 4 ans	5 ou 6 ans	> à 6 ans							
Coef	1,25	1,75	2,25								
Départ	<ul style="list-style-type: none"> • Date de début de consommation des avantages économiques • Correspond à la date de mise en service en pratique. 	<ul style="list-style-type: none"> • Règle identique fiscalement dans le cadre de l'amortissement linéaire. • 1^{er} jour du mois d'acquisition pour l'amortissement fiscal dégressif. 									

(*) Les PME sont les personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçants qui ne dépassent pas 2 des 3 critères de présentation de l'annexe simplifiée soit 3 650 000 € pour le total du bilan, 7 300 000 € pour le total du chiffre d'affaires et un nombre moyen de salariés permanents \leq 50.

Amortissement des immobilisations (suite)		
Rubrique	Principes	Précisions et/ou aspects fiscaux
<p>Plan d'amortissement (suite)</p> <p>Immobilisation par composants</p>	<ul style="list-style-type: none"> Plan d'amortissement séparé pour chaque élément avec des composants amortis : <ul style="list-style-type: none"> - selon leur durée réelle d'utilisation propre (DR) ; - selon leur mode propre. Les composants sont amortis sur la durée réelle séparant les remplacements (type 1) ou les gros entretiens (type 2). Si aucun autre remplacement de composant de type 1 n'interviendra ou si la structure est déjà fiscalement amortie, le composant de type 1 renouvelé est amorti sur la durée résiduelle d'utilisation (durée comptable restante) de la structure. Pour les composants de type 2 (dépenses de gros entretien et de grandes visites GE/GV), les entreprises ont le choix entre distinguer un composant ou traiter les dépenses sous forme de provisions. Le traitement optionnel dans les comptes individuels sous forme de provision des dépenses de GE/GV évite des retraitements fiscaux car le composant GE/GV : <ul style="list-style-type: none"> - est amortissable fiscalement sur la durée d'usage de l'immobilisation prise dans son ensemble ; - provoque d'autres retraitements fiscaux (voir documentation ci-après). 	<ul style="list-style-type: none"> Pour la structure et sauf exceptions fiscales, la règle de la durée d'usage (DU) est facultative : <ul style="list-style-type: none"> - amortissements dérogatoires facultatifs si $DR > DU$; - pas de réintégration si $DR < DU$. Pour les composants de type 1 (éléments destinés à être remplacés ou remplacés) : <ul style="list-style-type: none"> - amortissement selon leur DR sauf en cas de durée d'usage identifiée ; - aucune conséquence pour la détermination du résultat fiscal ; Amortissement dégressif possible : <ul style="list-style-type: none"> - pour la structure si l'immobilisation dans son ensemble y ouvre droit avec un coefficient déterminé selon la DU de la structure ; - pour les composants de type 1 (d'origine ou renouvelé) si le dit composant est éligible au dispositif ou si l'immobilisation dans son ensemble y ouvre droit avec dans les deux cas, un coefficient déterminé selon la DR du composant. Les conditions comptables et fiscales de la provision GE/GV sont similaires : <ul style="list-style-type: none"> - les dépenses doivent avoir pour objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations sans prolonger leur durée de vie ou augmenter le niveau des avantages économiques, - existence de programmes pluriannuels ou de plans détaillés, - évaluation précise et fiable.
<p>Amortissement exceptionnel comptable</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ne peut être utilisé que dans le cas où un actif cesse d'être utilisé. La cause doit être irréversible et les amortissements ne peuvent pas être repris. 	<ul style="list-style-type: none"> Si l'actif continue d'être utilisé, l'entreprise doit recourir à la dépréciation des immobilisations (cause réversible) Ne pas confondre avec l'amortissement exceptionnel fiscal lié à des mesures d'aide...

Fiche	Dépréciation des immobilisations	
	Principes	Précisions et/ou aspects fiscaux
Définition	<ul style="list-style-type: none"> • Constatation pour un actif que : valeur actuelle < valeur nette comptable de façon significative. • Concerne tous les actifs amortissables ou non. • Existence d'un ou plusieurs indices externes (valeur de marché, changements importants, évolution des taux d'intérêt...) ou internes (obsolescence, baisse des performances...) : <ul style="list-style-type: none"> - traduisant une perte de valeur ; - impliquant la réalisation d'un test de dépréciation à la clôture de l'exercice. • Caractère en principe réversible par différence avec les amortissements. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'administration fiscale ne refuse pas la dépréciation des immobilisations amortissables en plus de l'amortissement : - si les critères fiscaux de déductibilité des provisions sont respectés (pertes ou charges nettement précisées que des événements en cours rendent probables) ; - si la dépréciation ne revêt pas un caractère irréversible ; - si la valeur vénale au sens fiscal (sans déduction des coûts de sortie) est effectivement inférieure à la valeur nette fiscale de l'immobilisation (prise en compte des amortissements fiscaux) ; - si la dépréciation n'a pas été déterminée par référence à la valeur d'usage auquel des retraitements sont à prévoir (voir le § 145 de l'extrait de l'instruction fiscale).
Test de dépréciation	<ul style="list-style-type: none"> • Valeur nette comptable (VNC) = valeur brute d'un actif diminuée des amortissements et des dépréciations cumulés. • Valeur actuelle (VA) = valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. • Valeur vénale (VV) = montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie directement attribuables. • Valeur d'usage (VU) = valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation et de la sortie d'un actif. Cette valeur se détermine par actualisation des flux nets de trésorerie attendus (*). • La valeur de l'immobilisation est ramenée à sa VA par la constatation d'une dépréciation [D] selon le test de dépréciation. ⇒ ⇒ ⇒ 	<p>Existence d'un indice de perte de valeur</p> <pre> graph TD A[Existence d'un indice de perte de valeur] --> B[Non] A --> C[Oui] B --> D["[D] = 0"] C --> E[Calcul de VV] E --> F["VV > VNC"] E --> G["VV < VNC"] F --> D G --> H["Calcul de VU (existe aussi en cas d'impossibilité du calcul de la VV)"] H --> I["VU > VNC"] H --> J["VU < VNC"] I --> D J --> K[Comparaison VV et VU] K --> L["VV > VU"] K --> M["VV < VU"] L --> D M --> N["[D] = VNC - VU"] </pre>
Immobilisation par composant	<ul style="list-style-type: none"> • Pas de règle comptable en l'état actuel de la législation. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fixation d'une règle par l'administration fiscale (voir le § 109 de l'extrait de l'instruction fiscale).
Comptabilisation	<ul style="list-style-type: none"> • Débit du compte 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles » par le crédit d'un des sous-comptes du compte 29 « Dépréciation des immobilisations ». 	

(*) Les flux de trésorerie sont difficilement évaluable pour un actif pris isolément aussi, ils peuvent être déterminés au niveau de l'unité génératrice de trésorerie (UGT) comme le prévoit les IFRS (IAS 36). Les UGT correspondent au plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie indépendantes de celles générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Outre cet aspect, les flux de trésorerie ne sont pas non plus pertinents pour toutes les entités.

Fiche	Dépréciation des immobilisations (suite)	
	Principes	Précisions et/ou aspects fiscaux
Consé- quences	<ul style="list-style-type: none"> • Modifie le plan d'amortissement : <ul style="list-style-type: none"> - de façon prospective (pour le futur) ; - dotation ultérieure = nouvelle VNC x mode. • Reprises de dépréciation limitées : $VNC + Reprise(s) \leq VNC \text{ sans aucune dépréciation}$ 	<ul style="list-style-type: none"> • Si l'actif est amorti en linéaire, la nouvelle dotation est obtenue par : nouvelle VNC / nombre d'années restantes. • La valeur nette comptable augmentée des reprises de dépréciations ne peut pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été obtenue si aucune dépréciation n'avait été constatée.

Extraits de l'instruction fiscale sur les actifs (bulletin officiel des impôts n° 4 A-13-05 n°213 du 30 décembre 2005

109. En cas de dépréciation d'une immobilisation corporelle amortissable ayant fait l'objet d'une décomposition, la dépréciation devrait en principe, et à défaut de règle comptable, être affectée à chaque composant et à la structure à raison de la dépréciation effective de chacun de ces éléments. Toutefois, une telle affectation pouvant s'avérer très complexe, il sera admis que la dépréciation porte par priorité sur la seule structure, l'excédent éventuel du montant de la dépréciation par rapport à la valeur de la structure pouvant être réparti sur les composants selon une méthode rationnelle et cohérente, par exemple au prorata de la valeur des composants.

145. [...] L'attention est par conséquent tout particulièrement **appelée sur le caractère non déductible de certaines des provisions pour dépréciation** des éléments de l'actif immobilisé qui pourraient être **comptabilisées à partir de la valeur d'usage** telle que définie ci-avant. En effet, dans certaines situations, la dépréciation des actifs fondée sur la seule diminution des flux futurs de trésorerie liés à l'actif **s'apparente à la constitution d'une provision pour manque à gagner** ou diminutions de recettes qui ne peut être admise en déduction, conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'Etat sur les provisions pour pertes. Dans ces situations, la dépréciation sera admise à hauteur de la seule valeur vénale, le différentiel entre la valeur d'usage et la valeur vénale étant non déductible. [...]

Extraits de l'avis 2006-12 du CNC en date du 24 octobre 2006 relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels

[...] 1.2 – Solution adoptée

Pour permettre la déductibilité fiscale de la dépréciation, la solution adoptée consiste à transférer la dépréciation en compte d'amortissement, à hauteur du montant définitivement acquis à chaque clôture. Le montant du transfert est égal à la différence entre le montant des dotations aux amortissements calculé sur la nouvelle base amortissable, et le montant des dotations aux amortissements qui aurait été comptabilisé en l'absence de dépréciation. [...]

Ce transfert est traduit au plan comptable par les écritures suivantes :

Dépréciations des immobilisations
Reprises sur dépréciations exceptionnelles
Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles et incorporelles
Amortissements des immobilisations

Ce mécanisme nécessite une modification de l'avis n°2002-07 du CNC. [...]

[...] 2- Propositions de modification des textes

2.1 – Modification du paragraphe 2.1.2 – Modalités d'évaluation des amortissements de l'avis n°2002-07 du CNC

« Le plan d'amortissement est défini [...]. En revanche les reprises de dépréciation liées à leur transfert en amortissements pour des raisons fiscales ne modifient pas la base amortissable [...]

Révision d'un plan d'amortissement : principes et règles

<table border="1"> <tr> <th data-bbox="209 1626 256 1926">Origine</th> </tr> <tr> <td data-bbox="256 1626 408 1926"> <ul style="list-style-type: none"> • Modification significative de l'utilisation prévue (1) • Modification de la base amortissable (2) </td> </tr> </table>	Origine	<ul style="list-style-type: none"> • Modification significative de l'utilisation prévue (1) • Modification de la base amortissable (2) 	<table border="1"> <tr> <th data-bbox="408 1256 456 1626">Caractères</th> </tr> <tr> <td data-bbox="456 1256 740 1626"> <ul style="list-style-type: none"> • Révision obligatoire car les comptes annuels doivent donner une image fidèle du résultat et du patrimoine. • Révision justifiée et ne pas correspondre à un ajustement des résultats comptables et/ou fiscaux de l'entreprise. </td> </tr> </table>	Caractères	<ul style="list-style-type: none"> • Révision obligatoire car les comptes annuels doivent donner une image fidèle du résultat et du patrimoine. • Révision justifiée et ne pas correspondre à un ajustement des résultats comptables et/ou fiscaux de l'entreprise. 	<p>(1) L'article 322-4 du PCG au point 6 cite en exemple une modification de la durée ou du rythme de consommation des avantages économiques. La durée d'amortissement d'une immobilisation peut être affectée de façon durable par l'augmentation ou la diminution des temps d'utilisation suite à une réorganisation. Les changements technologiques importants peuvent également nécessiter une modification du plan d'amortissement.</p> <p>(2) La base amortissable doit être également corrigée suite :</p>						
Origine												
<ul style="list-style-type: none"> • Modification significative de l'utilisation prévue (1) • Modification de la base amortissable (2) 												
Caractères												
<ul style="list-style-type: none"> • Révision obligatoire car les comptes annuels doivent donner une image fidèle du résultat et du patrimoine. • Révision justifiée et ne pas correspondre à un ajustement des résultats comptables et/ou fiscaux de l'entreprise. 												
	<table border="1"> <tr> <th data-bbox="740 846 788 1256">Conséquences</th> </tr> <tr> <td data-bbox="788 846 1038 1256"> <p>Modification prospective (pour le futur) du plan d'amortissement :</p> <ul style="list-style-type: none"> - changement d'estimation comptable ; - ajustement des amortissements pour l'exercice en cours et les suivants (3) ; - pas de modification des amortissements antérieurs. </td> </tr> </table>	Conséquences	<p>Modification prospective (pour le futur) du plan d'amortissement :</p> <ul style="list-style-type: none"> - changement d'estimation comptable ; - ajustement des amortissements pour l'exercice en cours et les suivants (3) ; - pas de modification des amortissements antérieurs. 	<table border="1"> <tr> <th data-bbox="1038 629 1086 846">Comptabilisation</th> </tr> <tr> <td data-bbox="1086 629 1155 846"> <p>Dans le résultat d'exploitation (4)</p> </td> </tr> </table>	Comptabilisation	<p>Dans le résultat d'exploitation (4)</p>	<table border="1"> <tr> <th data-bbox="1155 344 1203 629">Informations</th> </tr> <tr> <td data-bbox="1203 344 1305 629"> <p>Informations nécessaires à la compréhension du changement en annexe</p> </td> </tr> </table>	Informations	<p>Informations nécessaires à la compréhension du changement en annexe</p>	<table border="1"> <tr> <th data-bbox="1305 109 1353 344">Droit fiscal</th> </tr> <tr> <td data-bbox="1353 109 1423 344"> <p>Révision admise si elle est justifiée (5).</p> </td> </tr> </table>	Droit fiscal	<p>Révision admise si elle est justifiée (5).</p>
Conséquences												
<p>Modification prospective (pour le futur) du plan d'amortissement :</p> <ul style="list-style-type: none"> - changement d'estimation comptable ; - ajustement des amortissements pour l'exercice en cours et les suivants (3) ; - pas de modification des amortissements antérieurs. 												
Comptabilisation												
<p>Dans le résultat d'exploitation (4)</p>												
Informations												
<p>Informations nécessaires à la compréhension du changement en annexe</p>												
Droit fiscal												
<p>Révision admise si elle est justifiée (5).</p>												
<p>(3) Dans le cadre d'un amortissement en mode linéaire, l'amortissement de l'année N et des années suivantes seront déterminés par : VNC précédente / nombre d'années restantes.</p> <p>(4) En droit comptable, un changement d'estimation est toujours prospectif et n'a aucune incidence sur les soldes du bilan d'ouverture car les causes du changement sont nouvelles et, elles ont pris naissance dans l'exercice du changement.</p>												

Traitement des actifs immobilisés incorporels et corporels lors de leur sortie du patrimoine

Règles usuelles applicables aux sorties d'éléments de l'actif immobilisé		
Eléments	Aspects comptables	Remarques fiscales
Date d'enregistrement de la cession	<ul style="list-style-type: none"> Opération qui a pour conséquence de faire sortir l'immobilisation du patrimoine. La "décomptabilisation" intervient à la date : <ul style="list-style-type: none"> - de perte de la maîtrise des avantages économiques ; - du transfert de propriété ; - de mise au rebut ; - du sinistre ; - du jugement fixant l'indemnité d'expropriation... 	
Prix de cession	<ul style="list-style-type: none"> Prix convenu ou indiqué dans l'acte. Comptabilisation du prix en 775 par le crédit d'un compte de trésorerie ou du 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » Selon leur qualification comptable (voir documentation), les frais de cession sont comptabilisés en charges par nature ou en immobilisations. Les modalités de règlement n'ont aucune incidence sur la constatation du prix de cession. 	<ul style="list-style-type: none"> Prix net c-à-d sous déduction des frais spéciaux (voir documentation). Concernant la TVA : <ul style="list-style-type: none"> - les cessions de biens mobiliers d'investissement sont, sauf exception, soumises à la TVA ; - seule la 1^{ère} mutation d'un immeuble dans un délai de 5 ans est soumise à la TVA ; - une cession peut provoquer sous conditions une régularisation globale de TVA : <ul style="list-style-type: none"> ➤ cession taxable ==> complément ➤ cession exonérée ==> reversement
Valeur nette comptable	<ul style="list-style-type: none"> Différence entre le coût d'entrée de l'immobilisation et les amortissements économiques et/ou exceptionnels pratiqués jusqu'à la date de l'événement de décomptabilisation (1). <i>Nota : les amortissements dérogatoires sont des provisions réglementées et n'interviennent pas.</i> Comptabilisation en compte 68... de l'amortissement complémentaire par le crédit du compte 28... concerné (y compris pour l'amortissement exceptionnel résultant des transferts de dépréciations) Comptabilisation en compte 675... de la valeur nette comptable (VNC). 	<ul style="list-style-type: none"> L'absence de comptabilisation ou la comptabilisation d'une annuité complète sont admises fiscalement sauf si le bien est somptuaire. Elles peuvent présenter un avantage fiscal dans certains cas (2) mais s'avèrent en contradiction avec les dispositions du Code de commerce et du PCG. La valeur nette au sens fiscal correspond à la différence entre : <ul style="list-style-type: none"> - le prix de revient (coût d'entrée au sens fiscal) et ; - la totalité des amortissements pratiqués qu'ils aient été déduits ou non.

Règles usuelles applicables aux sorties d'éléments de l'actif immobilisé

Eléments	Aspects comptables	Remarques fiscales
Incidence des dépréciations comptables	<ul style="list-style-type: none"> • Pas de prise en compte des dépréciations (1) : <ul style="list-style-type: none"> - par principe le solde de dépréciation existant est repris car la dépréciation n'a plus d'objet ; - s'agissant d'une immobilisation corporelle amortissable : <ul style="list-style-type: none"> ➤ si le bien est cédé à la fin du plan d'amortissement avec application de l'avis 2006-12 du CNC : aucune reprise de dépréciation car le montant de la dépréciation reprise par le procédé de transfert correspond au montant des amortissements exceptionnels ; ➤ si le bien est cédé avant la fin du plan d'amortissement avec application ou non de l'avis 2006-12 du CNC : application du principe. 	<ul style="list-style-type: none"> • Les aspects fiscaux de la dépréciation ont été exposés dans le support relatif au traitement des immobilisations incorporelles et corporelles à l'inventaire. • Par principe : <ul style="list-style-type: none"> ➤ si la dépréciation a été admise en déduction du résultat fiscal, l'éventuelle reprise est imposable ; ➤ à l'inverse, la reprise éventuelle doit être déduite si lors de sa constitution, la dépréciation a été réintégrée. • Des précisions devraient être apportées par l'administration fiscale sur le traitement fiscal des dépréciations d'actifs immobilisés amortissables.
Amortissements dérogatoires	<ul style="list-style-type: none"> • La dotation de l'exercice de cession n'est pas obligatoire car les amortissements dérogatoires ne sont pas soumis au principe de permanence des méthodes. • Les amortissements dérogatoires n'ont plus d'objet et doivent être repris. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le solde non encore rapporté des amortissements dérogatoires : <ul style="list-style-type: none"> - vient en minoration de la VNC et modifie donc le résultat de cession ; - s'additionne aux montants des amortissements pratiqués pour la qualification de la plus-value au plan fiscal (3).
Résultat de cession	<ul style="list-style-type: none"> • Il résulte de la différence entre les comptes 775 et 675 utilisés. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il correspond à la différence entre : <ul style="list-style-type: none"> - le prix de cession au sens fiscal ; - la valeur nette au sens fiscal. • L'imposition dépend de la nature du résultat, de sa qualification et des décisions de gestion prises (4).

(1) L'article 322-1.7 du PCG stipule : "La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations." Toutefois cette définition n'a pas vocation à s'appliquer lors de la sortie d'un actif immobilisé du patrimoine. Elle traduit plutôt la modification de la base amortissable conséquemment à une dépréciation selon la doctrine comptable.

(2) Dans le cadre des revenus professionnels taxables à l'impôt sur le revenu, l'imposition des plus-values dites à court terme peut être étalée sur 3 années. La comptabilisation d'une annuité complète (au lieu d'une annuité réduite du fait d'une cession en cours d'année) a pour effet non seulement :

- de ne pas impacter le résultat net comptable (charge d'exploitation plus importante mais charge exceptionnelle plus faible du fait de la diminution de la VNC) ;
- de majorer la plus-value et donc la plus-value évaluable du fait de la minoration de la VNC.

(3) Au plan fiscal et pour les entreprises relevant de **l'impôt sur le revenu**, la qualification des plus et moins-values peut être résumée dans le tableau suivant :

Nature	Biens acquis ou créés depuis moins de 2 ans		Biens acquis ou créés depuis 2 ans et plus		
	Plus-value	Moins-value	Plus-value	Moins-value	
Biens non amortissables	Court terme (CT)		Long terme (LT)		
Biens amortissables			CT à hauteur des amortissements	Court terme (CT)	
			LT pour le surplus		

Pour les sociétés relevant de l'IS, les plus et moins-values sur biens (immobilisations incorporelles et corporelles amortissables ou non) sont à court terme quel que soit la durée de détention.

(4) L'imposition des plus et moins-values de cession de biens incorporels et corporels et sauf régime de faveur ou particulier peut se résumer ainsi :

Régime d'imposition	IR	IS
PVCT	Possibilité d'imposition étalée sur 3 ans.	Imposable immédiatement et intégralement.
MVCT	Déduction intégrale et immédiate	Déduction intégrale et immédiate.
PVLT	Possibilité d'imposition réduite selon un taux forfaitaire	
MVLT	Non déductible	

Règles relatives aux immobilisations corporelles décomposées		
	Aspects comptables	Remarques fiscales
Principe général	<ul style="list-style-type: none"> • Remplacement d'un composant de type 1 : <ul style="list-style-type: none"> - application des règles de sortie d'actif immobilisé avec : <ul style="list-style-type: none"> ➤ amortissement complémentaire pour l'exercice de renouvellement ; ➤ sortie du patrimoine du composant renouvelé ; ➤ constatation en charge de l'éventuelle valeur nette du composant initial. - enregistrement à l'actif du coût d'entrée du nouveau composant. - amortissement du composant renouvelé sur sa durée réelle d'utilisation. • Remplacement d'un composant de type 2 : <ul style="list-style-type: none"> - application des règles exposées ci-dessus pour les composants de 1^{ère} catégorie. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le remplacement d'un composant de 1^{ère} catégorie : <ul style="list-style-type: none"> - n'est pas fiscalement assimilé à une cession ; - ne remet pas en cause l'étalement des subventions d'investissement. • Les composants de 2^{ème} catégorie ne sont pas reconnus fiscalement et entraînent : <ul style="list-style-type: none"> - la réintégration d'une fraction de l'amortissement complémentaire de l'exercice de renouvellement (1) ; - la réintégration de la valeur nette du composant remplacé ; - la déduction extra-comptable des dépenses lorsqu'elles sont engagées ; - la réintégration d'une fraction des amortissements comptabilisés au titre du composant renouvelé (1).
Composant de type 2 : Dépenses de gros entretien et/ou de grandes visites (Rappels et approfondissements)	<ul style="list-style-type: none"> • La constatation d'un composant distinct pour les dépenses de GE/GV est optionnelle dans les comptes sociaux. • Les dépenses de GE/GV doivent répondre aux conditions suivantes pour être immobilisées (composant distinct) ou provisionnées (passif probable) : <ul style="list-style-type: none"> ☞ des conditions communes : <ul style="list-style-type: none"> ➤ les dépenses ne présentent pas un caractère annuel et ne peuvent pas être supportées par le seul exercice d'engagement ; ➤ elles s'inscrivent dans un programme pluriannuel c'est-à-dire une planification des travaux définie dès l'origine ; ➤ elles ont pour objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et/ou d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue ; 	<ul style="list-style-type: none"> • La provision est admise en déduction du résultat fiscal si elle respecte les conditions comptables et fiscales associées (conditions quasiment identiques sauf dans leur formulation). • Les traitements fiscaux à effectuer ont été exposés ci-avant et en partie dans le dossier relatif au traitement des immobilisations incorporelles et corporelles à l'inventaire.

Règles relatives aux immobilisations corporelles décomposées		
	Aspects comptables	Remarques fiscales
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ elles sont évaluées de façon fiable ; ☞ des conditions supplémentaires pour l'activation : ➤ si elles sont immobilisées sous forme de composant distinct, les critères liés aux actifs doivent être respectés et notamment le fait que l'entité bénéficiera d'avantages économiques futurs ; ☞ des conditions inopérantes : ➤ si l'entité traite les dépenses de GE/GV sous forme de provision, les critères relatifs à la définition comptable d'un passif ne s'appliquent pas car la provision obéit à des motivations fiscales. 	
Sortie du patrimoine et régime des plus-values	<ul style="list-style-type: none"> • Sortie de l'immobilisation décomposée : <ul style="list-style-type: none"> ☞ délai de 2 ans décompté à partir de la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation dans son ensemble ; ☞ la qualification CT/LT s'opère alors (délai > 2 ans) en fonction des amortissements fiscalement déduits (règle classique) (2). • Sortie isolée d'un composant non renouvelé : <ul style="list-style-type: none"> ☞ délai de 2 ans déterminé à partir de la date d'acquisition ou de remplacement s'il a eu lieu. 	<ul style="list-style-type: none"> • La date de renouvellement d'un composant n'a aucun impact en cas de cession de l'immobilisation dans son ensemble. • Le régime des plus et moins-values professionnelles concerne principalement les entreprises relevant des catégories BIC, BNC et BA de l'impôt sur le revenu (2).

(1) La réintégration fiscale des amortissements d'un composant de type 2 porte :

- sur les amortissements excédentaires par rapport à l'amortissement du prix de revient fiscal de la structure sur sa durée d'usage dans le cas du 1^{er} composant GE/GV ;
- sur la totalité des amortissements constatés pour le ou les composants renouvelés puisque les dépenses ont été déduites de façon extra-comptable. **Toutefois, les amortissements non déduits, sur le composant de type 2 initial, viennent minorer les réintégrations d'amortissements liées au renouvellement du composant de type 2 et ceci, de façon étalée sur la durée d'usage résiduelle de la structure.**

Enfin, en cas de cession avant l'application intégrale de la règle énoncée précédemment (voir phrase en gras sur fond gris), le montant d'amortissements réintégrés non encore "imputés" majore la VNC de l'immobilisation cédée.

(2) La qualification et la distinction CT/LT n'est pas nécessaire pour les sociétés relevant de l'IS car, à l'exception des titres de participations, de certains titres à risques et des redevances de concessions de brevets, les cessions de biens corporels ou incorporels sont à CT quel que soit la durée de détention ou encore le montant cumulé des amortissements.

Immobilisations (1) totalement sinistrées ou expropriées (2)		
Opération	Traitement comptable	Remarques fiscales
Traitement de l'indemnité d'assurance (3)	<ul style="list-style-type: none"> • 1^{er} cas, indemnité fixée : <ul style="list-style-type: none"> ☞ comptabilisation en compte 467 "Autres comptes débiteurs" car le produit est certain par le crédit du compte 797 "Transferts de charges exceptionnelles». • 2^{ème} cas, indemnité déterminable : <ul style="list-style-type: none"> ☞ le contrat prévoit les bases de l'indemnisation ; ☞ comptabilisation en compte 478 "Autres comptes transitoires" car le montant n'est pas encore fixé avec fiabilité par le crédit du compte 797. • 3^{ème} cas, indemnité incertaine dans son montant : <ul style="list-style-type: none"> ☞ principe d'indépendance des exercices avec : <ul style="list-style-type: none"> ➤ sortie de l'immobilisation ; ➤ aucune comptabilisation de l'indemnité pour l'exercice. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'indemnité d'assurance se substitue au prix de cession dès qu'elle est considérée comme réalisée c-à-d quand elle est certaine dans son principe et son montant. • La mise au rebut, la destruction accidentelle ou encore le vol ne remettent pas en cause la TVA déduite si l'entreprise est en mesure de le prouver (exemple : dépôt de plainte pour vol) (3).
Traitement de la sortie	<ul style="list-style-type: none"> • Solution préconisée : <ul style="list-style-type: none"> ☞ amortissement complémentaire d'exploitation jusqu'à la date du sinistre ; ☞ comptabilisation d'un amortissement exceptionnel complémentaire ; ☞ sortie de l'immobilisation du patrimoine. • Autre solution : <ul style="list-style-type: none"> ☞ pas d'amortissement exceptionnel ; ☞ sortie du bien du patrimoine avec la constatation d'une valeur nette comptable. 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'un régime optionnel prévoyant une imposition étalée des plus-values nettes dites à court terme à l'IR comme à l'IS (4). • Pour les sociétés relevant de l'IS, l'option pour l'étalement entraîne la comptabilisation d'une provision pour impôt (charge non déductible du résultat fiscal) égale à PVNCT étalée x taux de l'IS et éventuellement de la contribution sociale. • Cette provision est reprise chaque année en fonction de l'étalement de la plus-value et constitue un produit non imposable fiscalement.

(1) Les règles exposées s'appliquent aux composants détruits.

(2) Attention aux immobilisations détruites en dehors des règles liées aux sinistres et expropriations comme par exemple les constructions. Pour rappel, si la démolition d'une construction a pour objet d'exploiter le terrain nu alors la VNC intègre le coût du terrain et si, elle a pour objet d'édifier un nouveau bâtiment alors, la VNC intègre le coût de celui-ci.

(3) Les dispositions énoncées s'appliquent également aux stocks dérobés ou détruits.

(4) La plus-value nette à court terme réalisée à raison d'indemnités perçues à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation, peut, sur option, être étalée à partir de l'exercice suivant, sur la durée moyenne des amortissements pratiqués sur les biens sinistrés ou expropriés. Cette durée ne peut pas excéder 15 ans et le montant étalé est plafonné à la PVNCT globale de l'exercice.

Les entreprises et sociétés relevant de l'IR bénéficient en outre d'un différé de paiement de 2 ans sur l'éventuelle PVNLT réalisée suite à un sinistre ou une expropriation.

Immobilisations partiellement abîmées mais dont les dommages sont réparables	
Indemnité d'assurance	• Si indemnité fixée ou déterminable : comptabilisation au crédit du compte 791 "Transferts de charges d'exploitation".
Frais de réparation	• Comptabilisation des charges (classe 6) selon leur nature • Frais à immobiliser éventuellement s'ils aboutissent à une augmentation des avantages économiques (1) tels une augmentation des performances, de la valeur ou une prolongation de la durée d'utilisation.

(1) Pour rappel, l'effet des frais d'entretien et de réparation est apprécié au moment où les dépenses sont engagées.

Documentation sur les coûts d'emprunts

Extraits de l'avis 2004-15 du CNC.

[...] *Les coûts d'emprunt peuvent inclure :*

- a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme ;
- b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission) ;
- d) les charges financières relatives aux contrats de location-financement dans les comptes consolidés ;
- e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt. [...]

[...] 4.1.3.2 - Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

[...] Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été faite. [...]

[...] Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice. [...]

Dispositions issues de l'article 321-5 du PCG mis à jour par le règlement CRC 2004-06

1- Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité. La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

2- Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

3- Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

- Coûts d'emprunt directement attribuables

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

- Coûts d'emprunt non directement attribuables

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible.

Extrait de la note de présentation de l'avis n°2004-15 du CNC

L'option d'activation des coûts d'emprunts pour réaliser une immobilisation [...] est conforme à l'option mentionnée par IAS 23 [...]. Aucune méthode préférentielle n'a été actée. [...]

L'activation est toujours limitée aux coûts d'emprunt concernant la seule période de mise en place ou de production jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive. Cette dernière date paraît plus appropriée que la date d'acquisition. C'est la date à laquelle l'immobilisation fonctionne selon l'utilisation prévue pour atteindre le rendement initial garanti. Il n'y a pas de différence de traitement selon que l'entreprise procède à l'acquisition ou réalise elle-même l'immobilisation pour les coûts d'emprunt engagés au cours de cette période.

[...] cette option d'activation vaut pour les immobilisations corporelles, incorporelles et les stocks. La distinction [...] prévoyant de limiter l'activation pour les actifs circulants [...] dont le cycle de production est supérieur à un an [...] n'a pas été maintenue. En effet, un cycle de production peut dépasser l'exercice, tout en étant inférieur à un an. L'IAS 23 prévoit l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'acquisition ou de production des actifs éligibles [...] qui exigent une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisés ou vendus. Ce texte ne prévoit pas explicitement de durée minimale pour procéder à l'activation. [...]

Extraits du bulletin officiel des impôts n°4 A-13-05 du 30 DECEMBRE 2005

Sous-section 3 : Coût des emprunts

[...] Aux termes de l'article 38 undecies de l'annexe III, sur option de l'entreprise, les coûts d'emprunts qui financent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en en-cours peuvent être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock. **Il s'agit en pratique d'un alignement nouveau sur le traitement comptable des frais d'emprunt.**

[...] Les actifs visés par l'option fiscale sont les immobilisations, qu'elles soient corporelles ou incorporelles, et les stocks et en-cours, pour les seuls éléments qui exigent une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisés ou cédés. En application de l'article 38 undecies de l'annexe III, une période de préparation ou de construction d'une durée supérieure à douze mois est considérée comme une longue période pour l'application de cette disposition.

Toutefois, il peut être dérogé à cette durée d'un an lorsque la période de préparation ou de construction requise est considérée comme longue au regard des usages habituels de la profession [...]. En d'autres termes, les actifs visés sont identiques à ceux entrant dans le champ de l'article 321-5 du PCG, même si ce dernier ne prévoit pas de durée minimale. Pour les éléments d'actif produits, (immobilisations, stocks et en-cours), cette période renvoie au cycle de production. Peuvent être notamment concernés par le dispositif d'incorporation les immeubles, usines, installations de production d'énergie, autoroutes.

S'agissant des éléments d'actif acquis, il est précisé que les seuls cas où une incorporation de coûts d'emprunt est justifiée sont les acquisitions de biens dont la préparation est financée en tout ou partie par l'acquéreur. Ainsi, l'acquisition d'immobilisations telles que des immeubles, usines ou installations livrés clef en main, ou bien encore de navires ou d'avions donnant lieu, pendant leur construction et avant réception, au versement d'acomptes de la part de l'acquéreur peut donner lieu à l'incorporation de coût d'emprunt à la valeur d'acquisition des biens concernés.

[...] L'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur d'inscription des actifs [...] est irrévocable. Elle s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la production d'immobilisations, de stocks et d'en-cours, à compter de l'exercice d'option. Toutefois, il sera admis que cette option puisse être révisée, lorsque comptablement, un tel changement est autorisé (cf. art 120-4 et 130-5 du PCG).

Elle constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise. L'option exercée sur le plan comptable vaut option fiscale. [...].

L'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 au titre duquel l'option s'applique. A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

Documentation sur les coûts de démantèlement

Article 212-1. du PCG (Règlements n°2000-06 et n°2005-9 du CRC)

1 - Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2 - Cette obligation peut-être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3 - Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4 - L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5 - La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

Article 212-2. du PCG - (Règlement n°2000-06 du CRC) - Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Article 212-3. du PCG - (Règlements n°2000-06 et n°2005-09 du CRC) - Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Article 321-10 du PCG (Règlement n°2004-06 du CRC) - Eléments du coût d'acquisition initial.

1- Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. [...]
- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

2- Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n°99-01 ou relèvent du secteur public. Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5. [...]

Article 442/21. du PCG - Immobilisations corporelles.

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains. Sont distingués :

- les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
- les terrains aménagés qui sont viabilisés ; [...]
- les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui.

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, par exemple : clôtures, mouvements de terres, sont inscrites sous le compte 212 «Agencements et aménagements de terrains».

Le compte 213 « Constructions » comprend :

- les bâtiments ; [...]
- les installations, agencements, aménagements ;
- les ouvrages d'infrastructure.

Le compte 214 enregistre la valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui. Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

Le compte 218 «Autres immobilisations corporelles» enregistre le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'entité lorsqu'elle n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire, lorsqu'ils sont incorporés dans des immobilisations dont elle n'est pas propriétaire ou sur lesquelles elle ne dispose d'aucun autre droit réel.

Extraits de l'avis n°2005-H du 6.12.2005 du Comité d'urgence du CNC sur la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels

[...] La comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site à l'actif en contrepartie de la constatation de la provision au passif n'est requise qu'en cas de dégradation immédiate. En effet, **dès la réalisation de l'installation, du fait même de la construction ou de la mise en service, l'obligation existe et la sortie de ressources est inéluctable, quel que soit le niveau d'exploitation de l'installation ou du site concerné.** [...]

En revanche, en cas de dégradation progressive, constatée au fur et à mesure de l'exploitation, un passif doit être constaté à hauteur du montant des travaux de remise en état correspondant à la dégradation effective du site à la date de clôture de l'exercice. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une contrepartie à l'actif immobilisé en immobilisations corporelles (par exemple remise en état de carrières ...). [...]

Conformément aux dispositions de l'article 312-1 précité, la comptabilisation d'une provision pour démantèlement, enlèvement, ou remise en état de site suppose la réunion des trois conditions suivantes :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture ;
- sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes et sans contrepartie au moins équivalente attendue ;
- possibilité d'estimation avec une fiabilité suffisante. [...]

Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actualisée des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour éteindre l'obligation.

Il en résulte qu'en raison de l'échéance de décaissements de ressources qui peut être à long terme, les provisions pour démantèlement, enlèvement et remise en état de site doivent être actualisées [...]

En application des dispositions de l'article 321-10.1 (3ème tiret), les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site *« font l'objet [dans les comptes individuels] d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode ».*

Par ailleurs, l'assemblée plénière du CNC du 27 octobre 2004 a précisé *« que ces coûts feront l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée (calculée sur la durée d'exploitation ou de production de l'actif) que pour son mode linéaire ».*

Toutefois, quand l'actif sous-jacent est amorti selon le mode des unités de production, ce dernier peut être retenu pour l'actif de démantèlement. [...]

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, décembre 2005

Extrait du mémento Francis Lefebvre fiscal 2007 § 581.

Les coûts de démantèlement d'installations ou de remise en état d'un site, résultant d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle encourue ou formalisée dès l'acquisition [...] du bien sont inscrits à l'actif comme complément du coût de revient de l'installation ou du site et sont amortis selon le mode linéaire sur la durée d'utilisation de l'immobilisation concernée. Cette règle [...] ne s'applique qu'aux coûts qui incombent à l'entreprise en raison de la dégradation dite immédiate du site, résultant du seul fait d'installer l'exploitation sur le site concerné, indépendamment de l'activité déployée. [...]

Sont en revanche exclues, les dépenses engagées pour faire face aux dégradations progressives d'un site résultant de son exploitation. Celles-ci peuvent faire l'objet d'une provision [...].

Extrait de l'instruction fiscale sur les actifs (bulletin officiel des impôts n° 4 A-13-05 n°213 du 30 décembre 2005

§ 41. En application de l'article 311-2 du PCG, doivent être identifiées en tant que composants dits de « seconde catégorie » les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application des lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise. Ces dépenses doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation sous réserve qu'aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'ait été constatée (cf. ci-dessous n° 42 en ce qui concerne l'option qui a été maintenue pour la comptabilisation d'une provision pour gros entretien). Ces composants comptables de « seconde catégorie » correspondent en pratique aux provisions pour grosses réparations, qui couvraient des dépenses de gros entretien et non des dépenses de remplacement.

Sur le plan comptable, ces composants de « seconde catégorie » sont traités de la même manière que les composants dits de « première catégorie » définis au n° 31. Ainsi, ces éléments font l'objet d'un plan d'amortissement propre, leur coût de revient étant considéré comme faisant partie du coût de l'immobilisation. En outre, lors de leur remplacement, le coût de remplacement est comptabilisé comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable de l'élément remplacé est comptabilisée en charges.

Toutefois, en matière comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification du composant et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

§ 42. Sur le plan fiscal, ces dépenses d'entretien doivent demeurer des charges et n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 15 bis de l'annexe II. Pour cette raison, la durée d'amortissement des composants de « seconde catégorie » identifiés lors de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation (structure ou composant de « première catégorie ») à laquelle ils se rattachent ne doit pas être différente de celle de cette immobilisation. Dès lors, dans l'hypothèse où l'entreprise aura choisi de considérer ces dépenses comme un composant, les dotations excédentaires qui auront été constatées sur le plan comptable devront être réintégréées extra comptablement.

Lors du remplacement du composant de « seconde catégorie », il convient sur le plan fiscal d'adopter le traitement suivant :

- la valeur nette comptable du composant d'origine ou précédent, en principe nulle, ne peut être admise en déduction ;

- le coût de remplacement immobilisé sur le plan comptable est déduit de manière extra-comptable ;

- après intervention d'un remplacement, les dotations aux amortissements pratiqués sur le composant renouvelé ne peuvent être admises en déduction et devront donc être réintégréées sur le plan fiscal. Toutefois, il sera admis que les dotations aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine viennent minorer le montant de cette réintégration de manière étalée sur la durée d'amortissement restant à courir de l'immobilisation à laquelle il se rattache.

En cas de cession de l'immobilisation avant que l'intégralité des dotations aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine ait pu être déduite suivant les modalités précisées ci-avant, il sera admis que le montant non encore déduit majoré la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée.

Toutefois, il est rappelé que du point de vue comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification du composant et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

Ainsi, pour les entreprises ayant opté pour la comptabilisation de ces dépenses sous la forme d'une provision pour gros entretien, cette provision sera admise en déduction dans les mêmes conditions que les anciennes provisions pour grosses réparations et, plus généralement si elles respectent les conditions générales fixées à l'article 39-1-5° (Pour plus de précisions, cf. documentation administrative 4 E 2352 nos 9 et suivants en date du 26 mai 1996).

Documentation cession

[...] La comptabilisation des **frais de cession** dépend, à notre avis, de leur lien direct ou non avec la cession :

- **s'ils ne sont pas inhérents à la cession** et qu'en outre, ils n'ont pas pour contrepartie une augmentation de la valeur du bien cédé, ils doivent être enregistrés selon leur nature, c'est-à-dire (selon les comptes prévus par le PCG) dans les comptes 6227 « Frais d'acte et de contentieux », 6226 « Honoraires » et 6222 « Commissions et courtages sur ventes » ;

Il s'agit, à notre avis, des charges diverses exposées pour la préparation de la vente comme les honoraires d'expertise ou de conseil.

Fiscalement, ces frais constituent des frais généraux déductibles du résultat imposable. Il en est ainsi des frais liés au remboursement de l'emprunt souscrit pour l'acquisition du bien cédé (CAA Nancy 29 novembre 2001, n° 97-1768) ou des honoraires d'expertise en vue d'une évaluation du bien cédé (CE juin 1995, n° 132531).

- **s'ils sont inhérents à la cession** ou ont pour contrepartie une augmentation de la valeur du bien cédé, ils peuvent être comptabilisés au compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédé ».

Tel est, à notre avis, le cas, par exemple :

- des frais notariés, des droits de mutation,

- des indemnités d'éviction versées par le propriétaire à son locataire pour vendre rapidement les locaux devenus libres (voir n° 2404-1 I.b),

- des frais de démolition d'une construction pour vendre un terrain nu, si la démolition est une condition de la cession (voir n° 1415-1 III.b),

- des travaux d'aménagement d'un terrain nécessaires à la cession (voir ci-après fiscalement pour un exemple),

- des travaux d'agencement et d'aménagement de locaux en vue de les vendre,

- des frais de commissions ou de courtages versés à l'intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente.

Fiscalement, le **prix de vente** s'entend du **prix net**, c'est-à-dire **déduction faite des frais spéciaux** qui s'appliquent directement à l'opération **de cession**, tels que :

- les courtages ou commissions payées à l'intermédiaire qui a prêté son concours pour la réalisation de la vente (Rép. Liot, Sén. 23 août 1966, p. 1198 et Diméglio, AN 31 octobre 1988, p. 3108 et en ce sens CE 21 juin 1995, n° 132531, voir n° 1881),

- les frais de mainlevée du gage grevant le bien cédé (CAA Nancy 29 novembre 2001, n° 97-1768),

- les travaux d'aménagement de terrain (CAA Bordeaux, 11 juin 1992, n° 446, à propos de travaux d'aménagement effectués par une commune afin de transformer un terrain à usage agricole en un terrain à usage industriel en vue de sa vente).

Ces frais viennent donc réduire le montant de la plus-value de cession ou augmenter le montant de la moins-value de cession. [...]

Mémento Comptable Francis Lefebvre 2007 – Extraits du § 1522.

Documentation composants

Extraits de l'article 321-14. du PCG sur les coûts ultérieurs.

1- Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 (*), comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance sont comptabilisés en charges.

2- Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 (*) sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande

révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges. [...]

** Les articles 311-1 et 311-2 du PCG traitent des critères généraux de comptabilisation d'un actif et de la comptabilisation des composants*

Extraits de l'instruction fiscale du 30.12.2005 (BO 4-A-13-05)

§ 38. Les remplacements d'éléments significatifs indispensables au fonctionnement doivent être immobilisés, dès lors qu'à la date de ce remplacement, l'immobilisation ne peut plus être utilisée en l'absence de ce remplacement. En effet, dans cette situation, les avantages économiques attachés à l'immobilisation sont nuls, cette dernière ne pouvant plus être utilisée.

Ces dépenses doivent être traitées comme des composants, tant du point de vue comptable que fiscal [...]. Dans ces conditions, l'inscription à l'actif des dépenses de remplacement a pour contrepartie la sortie en charge de la valeur nette comptable (VNC) de l'élément remplacé. A cette fin, la VNC de l'élément remplacé doit être reconstituée en deux temps :

- la reconstitution de la valeur brute de l'élément remplacé à la date du remplacement, selon une méthode rationnelle et cohérente, lorsque le prix d'origine de l'élément remplacé ne peut être déterminé avec précision [...];

A titre d'exemple, lorsque le remplacement porte sur un élément incorporé à un immeuble, la valeur brute de l'élément remplacé pourra être reconstituée à partir de la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction ;

- la reconstitution des amortissements pratiqués sur cet élément à partir de sa valeur brute reconstituée et en fonction de la durée d'amortissement de l'immobilisation.

Cependant, il sera admis, à titre de simplification, que pour les petites et moyennes entreprises, la valeur brute de l'élément remplacé est égale au coût de remplacement. Sont concernées les entreprises qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères fixés au deuxième alinéa de l'article 17 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 modifié, soit un total du bilan inférieur ou égal à 3 650 000 €, un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 300 000 €, et un nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice inférieur ou égal à 50.

A titre d'exemple, les modalités de comptabilisation des opérations d'échanges standards d'éléments d'immobilisations corporelles seront affectées par cette nouvelle règle. Selon la doctrine précédemment applicable, les échanges standard d'éléments d'immobilisation corporelle qui n'avaient pour effet, ni de prolonger la durée de vie de l'immobilisation au-delà de la durée normale d'utilisation, ni d'en améliorer la valeur, étaient comptabilisés et déduits en charge. Or, la modification de l'approche comptable, qui prévoit d'apprécier la durée d'utilisation de l'immobilisation à la date du remplacement ou de la réparation, implique de comptabiliser à l'actif les dépenses relatives à ces remplacements ou réparations, y compris lorsqu'il s'agit de simples échanges standard.

Il est précisé que, lorsque le composant de remplacement ne revêt pas un caractère significatif, ce caractère pouvant être apprécié par rapport aux critères fixés plus haut aux n° 32 et 33, et que ce remplacement n'a pas été considéré en tant que composant sur le plan comptable, la méthode par composant n'est pas appliquée au remplacement proprement dit. Dès lors, dans ce cas, le coût du remplacement n'est pas inscrit à l'actif, mais peut être immédiatement comptabilisé en charges. En contrepartie, la valeur nette comptable de l'élément remplacé n'est pas comptabilisée en charges.

§ 114. Les composants qui n'ont pas été identifiés à l'origine en tant que tels, mais qui satisfont aux critères définis au I de l'article 15 bis de l'annexe II, doivent être comptabilisés séparément à la date à laquelle il est constaté qu'ils satisfont à ces critères. Pour ces composants, un nouveau plan d'amortissement propre doit être appliqué dès leur comptabilisation séparée à l'actif du bilan. En pratique, il s'agit d'éléments dont le remplacement n'est pas encore intervenu, mais dont l'entreprise constate qu'ils devront l'être à plus ou moins court terme, selon des informations dont elle ne disposait pas à l'origine ou qu'elle avait méconnues par erreur.

En cas d'identification d'un composant en cours de vie, il ne doit pas être considéré, sauf cas manifestement abusifs, que l'entreprise a différé irrégulièrement une fraction de l'amortissement en contravention avec les dispositions de l'article 39 B et donc que l'élément sorti de l'actif est insuffisamment amorti. Dans ces conditions, la valeur nette comptable correspondant à l'élément d'origine est intégralement déductible.

Documentation assurances

Article 442/28 du PCG. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les comptes d'amortissements des immobilisations sont crédités par le débit du compte 681 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation », du compte 686 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières », ou du compte 687 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » - Charges exceptionnelles », notamment pour des immobilisations non encore complètement amorties et mises au rebut.

Extraits du mémento Francis Lefebvre comptable 2007

§ 2400-2 Assurance couvrant un stock

[...]

I. En cas de vol, l'indemnité constitue une charge imputable à des tiers [...]. A notre avis, elle est à porter au compte 79 « Transferts de charges d'exploitation ou exceptionnelles » selon l'importance du vol.

Fiscalement, l'indemnité, même si elle excède le prix de revient des objets volés, est imposable, selon l'article 38-2 du CGI, l'exercice au cours duquel elle est acquise à l'entreprise [...]

II. En cas de destruction par un sinistre (incendie, inondation, etc.), s'agissant d'une situation exceptionnelle, l'indemnité nous paraît constituer un « transfert de charges exceptionnelles ».

§ 2413 Les vols (ou destructions) de biens d'exploitation

(stocks, fournitures enregistrées directement en charges d'exploitation) viennent en diminution du résultat d'exploitation de l'exercice du fait que le stock de clôture est réduit d'autant.

Fiscalement, cette charge est déductible [...].

En cas de destruction par un sinistre ou lorsque le vol est important il convient, à notre avis, pour ne pas fausser le résultat d'exploitation, de les débiter au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » par le crédit du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation ». [...]